

## Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos.

[BIB 2010\757](#)

**Miguel Ángel Sánchez Huete.**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Barcelona

**Publicación:** Revista Quincena Fiscal num.10/2010 parte Estudio

Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2010.

Tanto la regulación de las operaciones vinculadas como su concreta aplicación a las sociedades de profesionales ha generado y genera continuos interrogantes, controversias y, sobre todo, críticas. Estas páginas pretenden explicitar algunas de tales cuestiones y para ello trataremos tres grandes temáticas conexas: la perspectiva que supone la nueva regulación, el peculiar régimen de valoración de las operaciones de las sociedades profesionales y la concepción de la sanción como una medida aplicativa más de tales operaciones.

### 1 . Precios de transferencia y operaciones vinculadas, cuestion de enfoque

La regulación de las operaciones vinculadas aparece predeterminada por determinadas orientaciones. Estos juicios previos condicionan su consideración y tratamiento posterior y originan algunos desenfoques. El primero, es la equiparación efectuada entre operaciones vinculadas y precios de transferencia. Y el segundo es encuadrar dicha temática en el seno de la lucha contra el fraude fiscal, más precisamente, generalizar la aplicación de medidas de lucha contra el fraude fiscal para velar por la adecuación del escurridizo valor de mercado.

Los precios de transferencia acotan una concreta realidad, son un fenómeno que se origina por la deslocalización de rentas en un contexto internacional. La diversidad de tributación de los Estados y la libre circulación del capital lleva a que las empresas escojan el lugar de su ubicación, también, en base a criterios fiscales. Asimismo, en muchas ocasiones, su actividad se ejerce a través de un conglomerado de sociedades. Son grupos que forman una unidad empresarial constituida por personas jurídicas, independientes y autónomas, pero vinculadas en base a un conjunto de relaciones personales y/o patrimoniales. La situación de vinculación de entidades, y su diversa ubicación espacial, posibilita la derivación de resultados de un Estado a otro, orientando la carga impositiva mediante una política de precios intragrupo o precios de transferencia. Son precios que resultan pactados o convenidos por sociedades sometidas a un mismo poder de decisión sobre la base de los vínculos económicos y/o personales que permiten transferir beneficios o pérdidas de unas a otras. Así, la vinculación entre las sociedades puede originar la generación ficticia de gastos o beneficios que afectan a la conformación de la deuda tributaria.

En contextos de movilidad económica, y de multiplicidad y diversidad de ordenamientos, los Estados necesitan medidas para garantizar la recaudación de sus tributos. Así, para impedir la utilización elusiva de los precios de transferencia se efectúan ajustes que pretenden aplicar el principio de «arm's length» o de partes independientes, que conlleva -a efectos tributarios- aplicar los precios que habrían correspondido a entidades independientes en operaciones similares. En definitiva se pretende efectuar una adecuada imputación de las bases imponibles. La regulación de los precios de transferencia aparece fuertemente influida por disposiciones que pretenden atajar problemáticas propias de contextos internacionales en relación a grupos de empresas transnacionales, de ahí las referencias recurrentes a medidas de ajustes primario y bilateral<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> A este respecto se ha de tener presente que el art. 9 del modelo de convenio de la OCDE recoge los dos principios que han de inspirar la tributación de las empresas asociadas o vinculadas: El primero, la asignación correcta de las bases imponibles a cada una de las jurisdicciones donde estén dichas empresas sobre la base del principio de la libre competencia. El segundo, el compromiso para procurar evitar la doble imposición. A tal efecto define empresa asociada sobre la base de su participación en el capital, la dirección o el control común o de una empresa respecto de la otra. Se reconoce la facultad de los Estados contratantes a modificar la base imponible de una empresa asociada cuando ha sido alterada por razones diferentes a las que regirían entre empresas independientes. También se recoge en el apartado 2 del art. 9 el ajuste correlativo o bilateral que es el que debería practicar el otro Estado para contrarrestar el ajuste del primer Estado para así evitar la doble imposición. Este ajuste bilateral resulta problemático y requiere una labor de coordinación que se está llevando a cabo por diversa normativa no cogente -directrices, códigos de conducta-. En el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se han adoptado las Directrices de 1995 aplicables a empresas multinacionales y a Administraciones tributarias, también cabe resaltar las tareas del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia.

El legislador español pretende tratar los males asociados a los precios de transferencia con una acción interna, en el seno de las operaciones vinculadas, y como uno de los ajustes extracontables de la [Ley del Impuesto sobre Sociedades](#) (en adelante LIS) en su art. 16. La [Ley 36/2006 de 29 de noviembre](#), de medidas para la prevención del fraude fiscal estableció una nueva regulación de las operaciones vinculadas justificada en base a la equiparación que efectuaba con dichos precios de transferencia. Se efectúa así un trasvase de soluciones normativas pensadas para precios de transferencia a las operaciones vinculadas, lo pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006. Se reserva incluso un cierto papel exegético a las directrices de la OCDE sobre la normación nacional<sup>2</sup>. Ahora bien el ámbito de aplicación de las operaciones vinculadas no se circunscribe a personas o entidades no residentes, sino que también se aplica a operaciones internas. Y este desenfoque originara distorsiones en las obligaciones y medidas a imponer<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> La Exposición de Motivos alude a que «El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene».

<sup>3</sup> En tal orientación GARCIA NOVOA reitera dicho desenfoque y la desproporción que origina las exigencias materiales y formales en el ámbito interno. (GARCIA NOVOA, C.: [«La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas»](#) Qf. nº 1, 2010). CALDERON CARRERO apuesta por unos precios de transferencia más centrados en problemas internacionales, criterio que habilita la doctrina de la resolución que analiza. (CALDERON CARRERO, J.M.: «Comentario a la STJCE de 21 de enero de 2010, C-311/08, *SGII/Etat belge*: Nueva luz sobre las condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia y una oportunidad para la reflexión sobre la actual regulación.» *Revista Interactiva de Actualidad*, AEDAF nº 8, 2010, pág. 13).

La ubicación de su regulación en la prevención y lucha contra el fraude preordena también la perspectiva de su tratamiento. Los ajustes tributarios derivados de la recalificación de rentas y las sanciones establecidas configuran más, una suerte de cláusula antielusiva que una norma que regula la distribución de la base imponible entre diversos Estados -la finalidad prístina de los precios de transferencia-. Las negociaciones entre personas vinculadas son asociadas por el legislador a actividades evasivas o elusivas, de ahí su regulación en una normativa que se ocupa de la prevención del fraude. Así se deduce:

<sup>1º</sup>. Al incluir formalmente el régimen de las operaciones vinculadas en una norma destinada a prevenir el fraude tributario. La Ley 36/2006 incorpora un conjunto heterogéneo de medidas con la finalidad común de prevenir el fraude, pero también de su represión pues se establecen medidas de carácter sancionador<sup>4</sup>. Dicha regulación resulta especialmente evidente al introducir mecanismos que suponen privatizar las tareas de control y coacción a manos de particulares, como el cierre registral ante determinados incumplimientos que son calificados por un tercero o la ineficacia de operaciones mercantiles por carecer de NIF que también han de ser apreciadas por un particular<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Existe un contenido heterogéneo de medidas que con ALONSO GONZALEZ cabe diferenciar entre: a) Medidas anti-paraíso -las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes-. b) Medidas contra el fraude en el marco de la Estimación Objetiva en el IRPF. c) Medidas anti-tramas fraudulentas en el marco del IVA y de los Impuestos Especiales. d) Medidas dirigidas a contrarrestar el fraude inmobiliario. e) Modificaciones operadas en la [Ley General Tributaria](#) para evitar el fraude en la fase de recaudación. f) Modificación del procedimiento administrativo previo al proceso penal por delito fiscal. (ALONSO GONZALEZ, L.M.: «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *Temas Tributarios de Actualidad* nº 7, 2006).

5 Aludimos a dicha problemática en la monografía sobre *Las Infracciones tributarias. Perspectiva punitiva y garantista*. Marcial Pons, 2007, pág. 20-21.

2º. La regulación concreta que se contiene es de carácter preventivo y de recelo, por cuanto exige preconstituir la prueba a través de concretos medios: los documentales. Se traslada así un coste de gestión y se exige la constatación de una realidad a través de una prueba tasada -documentos- y con un contenido predeterminado formalmente -a nivel reglamentario-.

3º. Se establece una pluralidad de medidas que corrigen valoraciones, desincentivan la realización de operaciones vinculadas, y reprimen un número no determinado de conductas. En tal sentido, y sobre la base de corregir los defectos que plantean los precios de transferencia, se establecen los denominados ajustes que ya postulan las directrices de la OCDE. El ajuste primario supone constatar el flujo económico producido y aplicarlo a los sujetos intervinientes en la operación, bilateralizando sus efectos. En el ajuste denominado secundario se propone una calificación jurídico tributaria de la operación realmente efectuada. A estos ajustes el legislador español añade un tercer efecto a las operaciones vinculadas: la sanción. Su presupuesto es la mera inexactitud documental -exista o no corrección valorativa- y posee un gran dependencia de su conformación reglamentaria. Cabe explicitar brevemente tales afirmaciones.

La Administración corrige las valoraciones y efectúa un ajuste bilateral, ya que se aplica a ambos lados de la operación. Resulta así que la valoración de las operaciones vinculadas se efectúa con una cierta vigencia temporal, sujetas a la verificación administrativa. Se mantiene un clima de incertidumbre que parece únicamente superable a partir de una posterior actividad administrativa. No ayuda a eliminar tal inseguridad el hecho de que el silencio de las solicitudes-propuestas de valoración sea negativo -art. 16.7 de la [LIS](#) -.

El ajuste secundario, derivado de la anterior actividad, supone una recalificación jurídica. Desde esta perspectiva dicha tarea no es más que una concreción de la genérica cláusula del art. 13 de la [LGT](#) <sup>6</sup>. Ahora bien el art. 16.8 de la LIS posee una naturaleza heterogénea, por un lado resulta cláusula de calificación jurídica y, por otra, constituye una ficción. En su segundo párrafo dicho precepto introduce una ficción jurídica <sup>7</sup>. En las relaciones socios-sociedad, la norma establece una ficción inatacable. Ficción en tanto que construye una realidad jurídica de manera imperativa, sin admitir prueba o verificación de la realidad material. Todo ello con la única finalidad de prevenir determinadas conductas, de evitarlas, dado los efectos de desincentivo que originan. Al señalar la existencia de una liberalidad evidencia una capacidad contributiva que no se da, por lo que puede afectar a dicho principio <sup>8</sup>.

6 GARCIA NOVOA afirma que se trata de una aplicación automática de dicha calificación si bien «debería ser aplicada por la Administración en vía de comprobación cuando correspondiese, con audiencia al obligado tributario y siempre que la verdadera naturaleza de la operación fuese la de una aportación de fondos o la distribución encubierta de dividendos». (GARCIA NOVOA, C.: «[El ajuste secundario en las operaciones vinculadas](#)» Qf nº 12/2008).

7 Afirma que «En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad».

8 Ver en una orientación análoga la [STC 194/2000, de 19 de julio](#) respecto de la DA 4 de la [Ley de Tasas](#). De manera temprana analiza de manera crítica la recalificación de rentas que supone el ajuste secundario ALONSO GONZALEZ, L.M.: «Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal» *RC y T*, nº 60/2007. GARCIA NOVOA sostiene la no aplicación del ajuste secundario en operaciones interiores y si las cláusulas antisimulación o antielusión del art. 16 y art. 15. (GARCIA NOVOA, C.: «[La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas](#)» Qf. nº 1, 2010). Al margen también de las discordancias que se originan entre reglamento, art. 21 bis 2 b) y la ley. Mientras la ley afirma que la transferencia sociedad-socio la renta se califica como dividendo en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, el reglamento se extralimita al señalar que la renta que no se corresponda al porcentaje de participación se considera liberalidad para el socio y renta para la entidad.

También establece un tercer ajuste, a través de medidas netamente represivas, al establecer determinadas sanciones que operan sobre obligaciones formales delimitadas reglamentariamente, y que llegan a sancionar la corrección efectuada. Su calificación como tercer ajuste deriva de la extrema facilidad con la que se configura la imposición de la sanción: basta la inexactitud. Tal idea nace por su operatividad mecánica, ante cualquier irregularidad en la prueba tasada de carácter

documental, encargada de velar por la corrección de la valoración. Dicha inexactitud puede abarcar una multiplicidad de defectos meramente formales, pues no es ni incompletitud ni falsedad. Redunda en este despropósito tipificador el hecho de que el legislador sancione veladamente la corrección valorativa vinculándola al incumplimiento formal. Así sanciona dicha incorrección valorativa (apartado 2 del art. 16.10), si bien no la tipifica como infracción (art. 16.10 LIS). En el plano sancionador se dan tres infracciones, y no las dos tipificadas -son dos infracciones formales y se establecen tres sanciones-: a) La infracción formal relativa a la obligación de aportar documentación, b) La infracción material, de peligro o perjuicio de la deuda, relacionada con la obligación de aportar documentación y c) La infracción formal relativa a la obligación de declarar del valor normal del mercado.

En definitiva, la regulación establecida no se limita a conformar una mera cláusula que evita la elusión ya que se arbitran una pluralidad de medidas de contenido heterogéneo -corrector, preventivo y represivo-. Todas ellas aparecen vertebradas por el recelo y por facilitar la comprobación administrativa, dado su rigor formalista.

Se parte de que las negociaciones entre sujetos vinculados son lícitas, si bien se tratan con desconfianza y sospecha de ahí que se establezcan medidas correctoras, pero también de desincentivación, e incluso de represión. Con éstas se previene no solo la existencia de una elusión, sino reprime la evasión, o sea, castigar al infractor. Así las normas que regulan las operaciones vinculadas no son meras normas de valoración, sino un conjunto heterogéneo de medidas de valoración, corrección, recalificación y represión. Se diseña una pluralidad de normas imbricadas que posee una finalidad tanto antielusiva como antievasiva. Las medidas disuasorias se aprecian en la recalificación tributaria del denominado ajuste secundario; también se reprime, considerando infractor a quien incumple de manera inexacta obligaciones administrativas, ignorando la distinción entre el incumplimiento de una obligación y la infracción. En esta línea resulta preocupante como la mera inexactitud documental, si concurre con una corrección valorativa, es el presupuesto que hace presumir la existencia de un peligro para la deuda tributaria como desarrollaremos más adelante.

Apuntadas las anteriores reflexiones se evidencia así la existencia de un desenfoque por cuanto se trasladan perspectivas propias de los precios de transferencia, de ámbito internacional y de reequilibrio de bases imponibles, a problemáticas netamente internas de valoración, pero también de control y recelo que generan las operaciones entre sujetos vinculados. Así se pasa de normas y directrices internacionales de distribución de la base imponible entre Estados -precios de transferencia- a medidas contra la elusión o evasión -operaciones vinculadas-.

La perspectiva de precios de transferencia sirve para legitimar medidas consensuadas intencionalmente, pero ni el ámbito de aplicación ni los efectos de las operaciones vinculadas reguladas se adecuan a los mismos. Se exigen obligaciones formales propias de precios de transferencia aplicados con una perspectiva diversa, no de distribución de base imponible sino para adoptar medidas contra la elusión o evasión. Se acoge en parte las obligaciones y la legitimidad que arroja los precios de transferencia, pero se conforman unas medidas *ad hoc* en clave preventiva y represiva. Esta perspectiva de prevención del fraude se aúna en las operaciones vinculadas conformando una realidad bajo sospecha.

## **2 . Los nuevos roles del obligado y de la administración**

La nueva regulación de las operaciones vinculadas otorga un nuevo rol de actuación al ciudadano-obligado tributario y a la Administración. El ciudadano que efectúa dichas operaciones ve incrementado el número de sus obligaciones, y la Administración tributaria se ubica de manera más acusada en una posición más acusada de control y comprobación

A) El sujeto que realiza operaciones vinculadas ve incrementado su estatuto jurídico pasivo con nuevas obligaciones jurídicas. Dichas obligaciones suponen, de manera correlativa, estar sometido a un mayor control, a admoniciones y/o consecuencias indeseadas o netamente lesivas para el caso de un mero incumplimiento formal -inexacto- de difícil concreción.

Así se establecen una serie de obligaciones conexas; una obligación de valoración, que posee carácter principal, y una pluralidad de obligaciones formales, de carácter documental. La obligación

de valoración establece que el criterio rector no es el precio, sino el valor normal de mercado -art. 16.1- cuya determinación se vincula a la llevanza de una documentación. Las obligaciones formales se establecen para preservar la anterior y buscan, el justificar dicha valoración, tutelar la conservación de dicha prueba documental y su aportación ante la Administración. Es una obligación instrumental de la obligación de valoración cuya complejidad y diversidad lleva a considerarlas de llevanza por cuanto que se integran por diversas obligaciones: elaborar, conservar, declarar, aportar. Dichas obligaciones formales en el plano sancionador se las dota de sustantividad al devenir una objetivación del peligro para la deuda tributaria.

Las anteriores obligaciones introducen unos mandatos directos a los sujetos vinculados -de valorar y justificar documentalmente- que conllevan una serie de implicaciones procedimentales:

1º. La carga de probar la valoración efectuada corresponde al sujeto vinculado. La obligación, positiva y activa de hacer, que conlleva la valoración implica que será el obligado a quien le corresponda probar que el valor asignado es el de mercado. Así se deriva de la regla general del art. 105 de la [LGT](#) «quien haga valer su derecho debe probar los hechos constitutivos» y del tradición al aforismo procesal *ei incumbit qui affirmat no qui negat*. La situación ha cambiado pues anteriormente era la Administración quien tenía que probar la valoración, ahora su papel queda relegado a un momento de control y comprobación. Tal conformación, en relación a la regulación anterior, origina una inversión de la carga probatoria. Si bien ello no quiere decir que la Administración quede eximida de probar las eventuales correcciones valorativas que efectúe. Una cosa es que el obligado pruebe el valor de la operación y otra muy distinta es, si no se consigue dicha prueba, tener por acreditado el valor dado por la Administración.

2º. La necesidad de alegación y aportación documental para dicha valoración. Tal exigencia supone la conformación normativa de una prueba tasada que quiebra la regla general derivada de la vigencia de los principios probatorios en materia de utilización de medios de prueba y de libre valoración que se deducen del art. 106 de la LGT en su remisión al [Código civil](#) y la [Ley de Enjuiciamiento Civil](#). Por consiguiente -obsérvese el matiz pues no es vano- la cuestión ya no es probar el valor normal de mercado, sino el efectuarlo a través de unos determinados medios probatorios. De la regulación establecida se deduce la pretensión de constituir un medio de prueba tasado poseyendo además un carácter preconstituido por cuanto el obligado ha de poseerlos y confeccionarlos antes de las actuaciones de comprobación administrativas. Es esta la pretensión que se deduce del sistema configurado si bien hemos de admitir el uso de otros medios probatorios, sobre todo, cuando derivado de tal incumplimiento, se impute una sanción.

Junto a las anteriores consecuencias también se originan otras de no menor calado. La primera, la relativa inseguridad que supone la determinación del valor de mercado y, la segunda, el incremento de costes indirectos que supone dicha tarea documental. La valoración según el precio de mercado es una operación de resultado controvertido por ser plural y mutable (en tal sentido la [STC 184/2000, de 19 de julio](#)). La inseguridad se pretende paliar, de alguna manera, con el carácter tasado aparentemente objetivo del medio probatorio documental, pero que repercute con un efecto colateral que supone generar una serie de costes adicionales.

En tal sentido se pretende facilitar la tarea de comprobación de valor imponiendo cargas desproporcionadas, y que conllevan un cierto traslado a los particulares de las tareas de comprobación administrativa. De alguna manera, parece exigir una valoración y comprobación objetivada de la misma a través de la preconstitución de una prueba documental por el propio sujeto. Tal tarea da lugar, no tan sólo a incrementar el número de las obligaciones, sino a un proceso que comporta privatizar parte de la comprobación de dicha valoración, dada la facilidad administrativa que supone su verificación meramente formal. Será a través de la documentación que, a la vez que se prueba, se comprueba la veracidad, por el carácter privilegiado que se dota al medio documental.

B) En tal contexto la Administración cambia de rol respecto del régimen anterior, pues pasa de ejercer una potestad de valoración a la de controlar y corregir el valor declarado<sup>9</sup>. Se incrementa las facultades de control sobre la base de las nuevas obligaciones establecidas. Sobre tales obligaciones el legislador pretende configurar una potestad de colaboración en el marco de las



operaciones vinculadas, paralela y diversa en su naturaleza a la ya existente. En tal sentido admite, contra toda lógica, la sanción cumulativa de la falta de colaboración con las tareas de administrativas en la aportación documental derivada de las operaciones vinculadas, con la desatención de requerimientos de colaboración -vide art. 16.10 ab initio y 16.10. 5º [LIS](#) -. La potestad de comprobación, relacionada o no con las operaciones vinculadas, y el deber de colaboración obedecen a una misma naturaleza, posee una diferenciación únicamente por razón del contenido específico de éste ámbito, por lo que no procede sancionar reiteradamente ya que vulnera el principio *non bis in idem* .

9 CORDERO GARCIAhabla de que la labor administrativa se simplifica al quedar reducida a comprobar y, en su caso, a corregir. (CORDERO GARCIA, J.A.: «[Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal](#)» . QF , num. 17/2009, pág. 8).

Se ha de tener presente que la facultad de comprobar señalada a la Administración en el art. 16.2 de la LIS no es más que la concreción de la facultad genérica prevista en el art. 115 de la LGT. A tal efecto la corrección administrativa debe ser motivada, para ello justificará la valoración según algunos de los métodos del art. 16.4 de la LIS y los motivos que determinen la corrección de la valoración del obligado -art. 21 [RIS](#) en relación con el art. 103.3 de la LGT- La motivación constituye el elemento basilar de la corrección pues sin ella, al margen de incumplir lo señalado por la ley, se originaría indefensión al no poder argüir en contra del acto administrativo, al desconocerse su lógica.

La eventual corrección valorativa de la Administración exige evidenciar los métodos de valoración del art. 16.4 de la LIS y la prueba suficiente. No obstante, y a diferencia del obligado, no le exige una prueba tasada y se le permite la elección discrecional entre los diferentes medios de valoración. Dicha situación vuelve a manifestar un diverso trato en el plano probatorio. Esta consideración redundante en lo anteriormente apuntado: la exigencia de prueba documental al obligado suponen el anticipo de una cierta comprobación del valor de mercado. La prueba documental facilita la tarea administrativa de verificación y comprobación sobre la base de constatar una regularidad formal. Ahora bien, la corrección valorativa que supone discrepar de la realidad constatada documentalmente habrá de poseer la necesaria motivación y justificación que avale tales afirmaciones.

Con tal regulación se produce un incremento cuantitativo y cualitativo de las obligaciones que incumben a los sujetos que realizan operaciones vinculadas y se confiere un nuevo rol a la Administración. Por un lado, se incrementa el estatuto jurídico pasivo del ciudadano que realiza tales operaciones, sujetándose su actuar a mayores posibilidades de fiscalización y control. Por otro lado, la Administración ubica su papel en actuaciones posteriores de verificación y control, tareas que se ven facilitada por la exigencia probatoria documental que supone anticipar parte de dichas tareas de control; bastando en muchos supuestos constatar la regularidad formal de la misma para establecer toda una panoplia de medidas de corrección y represión.

### 3 . Sociedades profesionales: el valor de los servicios prestados a la entidad -art. 16 del RIS-

La problemática de las sociedades profesionales y las operaciones vinculadas se plantea principalmente en dos relaciones tipo: la de los socios que prestan sus servicios en el seno de dicha entidad y la relación entre varias sociedades profesionales. Entre varias sociedades profesionales se ha de tener presente dos situaciones de diversa consideración. En primer lugar, si la entidad tiene una consistencia real, en cuyo caso se aplicará el régimen general previsto para las operaciones vinculadas como mecanismo de corrección de las valoraciones. A este respecto, el ejercicio de actividades profesionales a través de la participación en otras sociedades profesionales es una actividad lícita y no sujeta a sospechas por el ordenamiento jurídico. En tal sentido el art. 2 de la [Ley 2/2007, de 15 de marzo](#) , de sociedades profesionales reconoce y admite que las actividades profesionales podrán desarrollarse «[...] bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales[...]». En segundo lugar, si la entidad es ficticia y actúa como pantalla o refugio procede aplicar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo (art. 43.1, g) y h) de la LGT) al tipificar de manera específica la simulación subjetiva originada. No obstante se ha de tener presente que la aplicación de este régimen de responsabilidad supone un tratamiento más atenuado al que correspondería por la simulación absoluta originada<sup>10</sup>. En tal sentido basta constatar, al

margen de la posición del responsable, que éste no responderá de los intereses de demora ni de los recargos del obligado principal<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> La Agencia tributaria a través de diversas Notas (Nota 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia jurídica y la Nota de 26 de marzo de 2009 Departamento de Inspección Financiera) ha puesto de relieve su inquietud sobre los contribuyentes que presten servicios a través de sociedades profesionales. En particular en el supuesto en que se interponga una sociedad, entre la sociedad profesional y el profesional, con el fin de realizar -en palabras de la Administración- una disminución ilícita de la tributación sobre la base del remansamiento de rentas, el splitting y la deducción de gastos. La desmesura y falta de precisión de las calificaciones dan buena cuenta la presunción y sospecha que genera el fenómeno de las sociedades profesionales. En todo caso, la interposición ficticia de sociedades, sean éstas una o más, se resuelve aplicado el remedio específico de simulación subjetiva que supone la responsabilidad subsidiaria basada en el levantamiento del velo. Medida que consideramos privilegiada respecto de la aplicación de la institución de la simulación en sentido estricto. Y que evidencia como el legislar al caso y oyendo únicamente los dictados administrativos lleva, las más de las veces, a graves contradicciones e incoherencias.

<sup>11</sup> Ver a este respecto las consideraciones que efectuamos en *El levantamiento del velo*. Marcial Pons, 2008, pág.174-176.

El régimen jurídico de los servicios prestados por personas físicas a través de una sociedad profesional es el que será objeto de tratamiento más detallado<sup>12</sup>. A tal fin se ha de contextualizar la explicación en dos modificaciones normativas que conforman su tratamiento actual:

<sup>12</sup> Ver también MARTIN FERNANDEZ, J. y RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: [«Las sociedades profesionales y su Régimen tributario»](#). Qf, nº 1/2008.

La primera modificación parte de la supresión del régimen de transparencia fiscal. La [Ley 46/2002, de 18 de diciembre](#), de [reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y por la que se modifican las [Leyes de los Impuestos sobre Sociedades](#) y sobre la [Renta de no Residentes](#), en la búsqueda de un tratamiento homogéneo de las rentas procedentes de actividades económicas suprime dicho régimen. A tal efecto señala su Exposición de Motivos «La desaparición de dicho régimen (transparencia fiscal), justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales[...]». Tal situación confirma y ratifica la existencia y licitud del ejercicio profesional a través de entidades, sometiéndose su régimen al tratamiento genérico de la LIS<sup>13</sup>. Todo ello a la vez que se intentaba corregir las eventuales disfunciones a través de las operaciones vinculadas, estableciendo un régimen de valoración que partía de estimar como valor normal de mercado el señalado por entidades que efectivamente se dedicaran a la actividad profesionales, y no a la mera gestión patrimonial<sup>14</sup>. Así se exigían unos requisitos de ingresos cuantitativos (50% de ingresos) y cualitativos (procedan del ejercicio de actividades profesionales) y el disponer los medios (personales y materiales) necesarios para ejercer dichas actividades. Se configuraba una presunción *iuris et de iure* de que la valoración de los servicios socio-sociedad era el valor de mercado sobre la base de reunir determinadas condiciones objetivas la sociedad. De alguna manera tales requisitos objetivos dotan de seguridad la determinación siempre incierta del valor de mercado. De la regulación efectuada se derivan dos consideraciones; la primera, al suprimir la especialidad en el trato de la renta de tales sociedades en relación a la transparencia fiscal y, la segunda, se establece una singularidad en la valoración de sus operaciones vinculadas. Se observa como se vincula el régimen de transparencia fiscal con la regulación de las operaciones vinculadas para esa realidad determinada. Así, se suprime la especialidad del régimen de transparencia para actividades profesionales y se introduce otra en el seno de las operaciones vinculadas.

<sup>13</sup> Aspecto que contrasta con las sombras, dudas y admoniciones que introduce la Nota de la Agencia tributaria de 26 de marzo de 2009.

<sup>14</sup> El art. 16. 7. de la LIS señala: «En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 % de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades»

En un segundo momento, la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre](#) de represión del fraude, introduce una importante novedad al quedar derogada dicha previsión, con lo que se equipara su tratamiento al

de cualquier otra operación vinculada. Con ello las exigencias de documentación genéricas serán de aplicación, no obstante, la concreta realidad de tales entidades -de escaso volumen de negocio y características singulares- precisará de una consideración específica que aumente su seguridad y alivie los costes indirectos que se generan.

Será en sede reglamentaria, a través del [R.D. 1793/2008](#)<sup>15</sup>, en donde el art. 16.6 configura una regla específica para la determinación del valor de dichas operaciones. Con tal régimen se pretende establecer una cierta objetivación en la determinación del valor de mercado -si bien no consigue la seguridad del régimen anterior- a la vez que elimina algunos costos de gestión indirecta originados en las tareas de documentación. Ahora bien los anteriores argumentos, que podrían considerarse lógicos, aparecen vertebrados por otras consideraciones, que explicita la Exposición de Motivos, y que evidencian la filosofía que anima la regulación. La Exposición de Motivos del R.D. 1793/2008 establece una serie de criterios que vertebran la documentación exigida, unos de configuración de las obligaciones formales, el principio de minoración del coste para los obligados tributarios y la garantía de la actividad de comprobación por parte Administración tributaria, otros de aplicación o exigencia en función de las características de los grupos empresariales -¿se refiere a volumen de negocio?- y el potencial riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública<sup>16</sup>. De las menciones anteriores destaca el énfasis en garantizar la actividad de comprobación, como indicativo de la privatización de la misma que supone la prueba tasada, y el riesgo de perjuicio como elemento que denota sospecha. Tales aspectos ratifican los ya comentados recelos que generan dichas operaciones, si bien se omite uno de los efectos que también se persigue: el establecer un criterio de imputación mínima a los socios profesionales.

<sup>15</sup> Se trata del [Real Decreto 1793/2008, de 3 noviembre](#), de modificación del [Reglamento del Impuesto sobre Sociedades](#), y tiene como objetivo principal, como indica su exposición de motivos, la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo a las previsiones de la [Ley 36/2006](#) en materia de operaciones vinculadas.

<sup>16</sup> Señala su Exposición de Motivos al aludir al régimen de obligaciones de documentación establecido que «En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios. Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido.»

Antes de analizar cada uno de los requisitos que conforman dicho régimen procede establecer una serie de características que lo conforman

### 3.1 . Características

El régimen establecido por el art. 16.6 del [RIS](#) se caracteriza por los siguientes aspectos:

1º. Es un régimen específico que aparece determinado -al margen de la relación de vinculación- por la prestación de servicios de una persona física que es socio profesional a una entidad que posee determinadas características económicas. La sociedad profesional de referencia no es la que recibe tal calificación con arreglo a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino que aparece definido por otras consideraciones, básicamente económicas. Así, desde la perspectiva de su ámbito de aplicación lo determinante es la prestación de servicios profesionales por un socio, persona física, y no la condición de profesional de la sociedad. Se trata de una realidad acotada por un presupuesto de aplicación: la condición subjetiva del prestador. A tal presupuesto concurren una serie de requisitos, sobre todo de la entidad y su resultado económico, tanto genéricos como particulares que han de cumplirse.

2º. Es un régimen adocumental y objetivador cuya virtud, en principio, reside en disminuir costos indirectos. No obstante, ni se suprimen todas las obligaciones documentales ni únicamente se busca evitar costes indirectos. Así, con el fin de justificar la retribución de los socios profesionales se exige la constancia documental de los criterios que determinan la contribución a la actividad de la sociedad. La objetivación a que nos referimos deriva de que, sobre la base principalmente de la



composición y asignación de los rendimientos de la entidad, se determina la valoración. Resulta un mecanismo indirecto de valoración que ya da idea de que lo pretendido no solamente es valorar, sino asignar unos rendimientos a los socios.

3º. Es un régimen alternativo al general únicamente aplicable a concretas prestaciones. Se plantea como una solución *ad hoc* a una realidad específica muy acotada que precisa un tratamiento propio y singular. Ahora bien, es un régimen que no elimina la vigencia del general y cuya aplicación o no tiene capacidad de decidir el obligado. Se le dota así de un poder de configuración jurídica, para el caso de cumplir los requisitos normativos que analizaremos.

4º. Es un régimen opcional para el obligado, que no para la Administración. Del mismo resulta una prueba plena esgrimible por el obligado del valor de mercado, cuyas pautas normativas aseguran una eficacia respecto a terceros -la Administración- y que veda la posibilidad de ulteriores correcciones. Para ello han de cumplirse toda una serie de requisitos de forma cumulativa, pues en caso de no hacerlo no podrá esgrimirse eficazmente ante la Administración dicho valor, pudiendo ésta efectuar la corrección. Ahora bien, no todo incumplimiento posee una misma eficacia. E incluso es posible que el obligado pruebe el valor de mercado de acuerdo con el régimen general de documentación. Si bien, y como analizaremos al hablar de los requisitos, la opción por dicho régimen solo será posible y eficaz a partir de un umbral mínimo de renta -el doble del salario medio anual-. Por tanto, se descarta a un buen número de pequeñas sociedades profesionales a las que previsiblemente estaba dirigida dicha regulación.

5º. Es un régimen de valoración *ex post*, una vez finalizado el ejercicio, por los cálculos que se demandan. No puede saberse de manera previa la correlación que se exige entre retribuciones y gastos, pues ¿cómo saber que los gastos no serán superiores a los ingresos?. Dicho carácter le dota de una cierta subsidiariedad en su aplicación, a no ser que parta de alguna de las siguientes premisas. La primera, que se traten de unas estructuras económicas muy consolidadas cuyos resultados se reiteran, en donde los momentos de crisis no se dan. Se apreciaría tal orientación cuando se exige unos resultados positivos, antes de deducir las retribuciones de los socios. Dicho planteamiento puede resultar un grave desincentivo a las formas colegiales de actuación para momentos críticos, para actividades iniciales o ante la situación de inseguridad propia de muchos mercados. La segunda, que se parta de la base de que en caso de pérdidas la sociedad renuncie a deducirse los gastos para poder aplicar este régimen pues, de otra manera, la espada de Damocles que son las sanciones pende de un delgado hilo.

Tales soluciones no pueden razonablemente esgrimirse. Resulta, entonces, que dicho régimen genera inseguridad en su aplicación pues posee el inconveniente de hacer un pronóstico, a futuro, de la proporcionalidad que ha de existir entre las retribuciones y los gastos. Por que, en definitiva, lo evaluado no es el valor de mercado sino otros criterios que tienen que ver con la imputación de las rentas de la actividad profesional a los socios, y que el análisis de sus requisitos nos permite acabar de desentrañar.

### 3.2 . Requisitos

En el art. 16.6 del RIS se establecen una serie de requisitos concretos que han de cumplirse cumulativamente para considerar que el valor convenido en la prestación del servicio coincide con el valor de mercado. En su redacción cabe diferenciar dos grandes tipos con eficacia diversa; los requisitos genéricos, que aluden a caracteres de la entidad, y los requisitos particulares, que tienen que ver con la concreta retribución del socio profesional. Los genéricos suponen evaluar de manera conjunta la entidad y la retribución global por la prestación de servicios efectuadas a los socios. Incumplir cualquiera de éstos conlleva que ninguno de los socios pueda acreditar que el valor convenido coincide con el valor de mercado. Mientras que incumplir los requisitos particulares, que hacen referencia a la concreta retribución de cada socio, supone únicamente la no determinación de dicho valor de mercado respecto de alguno o algunos de ellos.

Dentro de los criterios genéricos hay que diferenciar, a su vez, entre los exigidos a la entidad y los propios del conjunto de las retribuciones.

a) De la entidad.

Se pide que la entidad sea real, y que no exceda de un determinado volumen de negocio. La realidad de la entidad se verifica por la existencia de medios materiales y humanos<sup>17</sup>. Con tal medida, ciertamente reiterativa, se afirma que no existe una apariencia ficticia, una simulación. En definitiva, que no corresponda aplicar las medidas correctivas propias de la responsabilidad basada en el levantamiento del velo, en vez del régimen de las operaciones vinculadas. Relacionado al anterior requisito, se exige que la sociedad no supere un determinado volumen económico. Así, existe la remisión al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades que regula los incentivos fiscales para la empresa de reducida dimensión, que se concreta en poseer una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros.

<sup>17</sup> Si bien los medios personales y materiales que las sociedades profesionales necesitan para ser consideradas como tal son prácticamente ninguno, basta la capacidad intelectual del profesional pues los otros pueden subcontratarse. (FALCON Y TELLA, R.: «[Las sociedades profesionales \(II\): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio](#)» Qf, num. 19/2009)

Junto a los anteriores requisitos se exige que sea una entidad profesional, y tal calificación se determina en función de una concreta estructura de ingresos. Se exige que sus ingresos tengan una determinada composición: que más del 75% de los mismos procedan del ejercicio de actividades profesionales. La aplicación de dicho régimen no se realiza por el carácter profesional de la sociedad, sino por la composición de su renta. Así, la mención a dicha entidad no se circunscribe a las sociedades profesionales de la [Ley 2/2007, de 15 de marzo](#), de sociedades profesionales. Se trata de una calificación estrictamente tributaria de carácter omnicompreensivo, donde lo determinante para la aplicación de dicho régimen es la prestación de servicios profesionales por un socio persona física, y no la condición de profesional de la sociedad. Es más, la reiterada dicción legal a entidad -art. 6.6. del [RIS](#), pero también el art. 16 de la [LIS](#) ...-, hace extensivo dicho régimen a organizaciones que no constituyan personas jurídicas.

Resulta así que bien pueden existir profesionales que presten servicios en sociedades calificadas como tales por la Ley 2/2007, o en otro tipo de entidades que no lo sean, aplicándose en ambos casos el mismo régimen. Ni están todas las que son, ni todas las que son están. Es una consideración propia que báscula en el carácter del socio prestador y en el volumen de ingresos. Con los riesgos e inconvenientes que supone fragmentar, si no resulta estrictamente necesario, las calificaciones jurídicas del ordenamiento, por mucha autonomía que se posea para ello.

b) De las retribuciones de los socios en su conjunto

El art. 16.6 RIS también requiere una estructura de resultados de la actividad económica de la sociedad. Tal aspecto resulta de difícil evaluación previa, pues únicamente finalizado el ejercicio podrá operar. Así se señalan dos exigencias:

En primer lugar, una determinada composición de los resultados, pues las retribuciones de todos los socios han de tener una determinada correlación con los gastos. Los resultados del ejercicio de la actividad de la entidad han de ser positivos, antes de deducir dichas retribuciones. En definitiva, se precisa que los ingresos menos los gastos -excluyendo el importe de las retribuciones de los socios profesionales- sean positivos. Por gastos se ha de entender los deducidos de la mención del art. 14 de la LIS, o sea, los necesarios relacionados con la actividad económica. Una de las cuestiones que genera duda es si dentro de los gastos se incluyen o no las amortizaciones. Entendemos que no, por cuanto que en su deducción se siguen reglas específicas y poseen una denominación y tratamiento separado v.gr. art. 11 en relación al art. 14 de la LIS. Dentro de los gastos se habrá de incluir la retribución de los trabajadores de la entidad que, aunque realicen funciones análogas, no son socios profesionales vinculados. En tal ámbito, y con el fin de evitar las molestias e intranquilidades de las comprobaciones administrativas, pueden darse algunas distorsiones como la renuncia a la deducción de gastos para poder aplicar dicho régimen. Con tal criterio se nos señala que los principales gastos han de ser las retribuciones de los socios y, únicamente después de su aplicación se admiten los resultados negativos de la entidad.

En segundo lugar, una determinada distribución de los resultados: las retribuciones de los socios

no pueden ser inferiores al 85% del resultado positivo del ejercicio antes de restar dichas retribuciones. Se excluye de tal mención de retribución la consideración de los eventuales dividendos. Tal aspecto delimita dicho régimen eliminando la posibilidad de sociedad de mera tenencia de bienes, pues como máximo el 15% del resultado positivo provendrá de una actividad no profesional. Comporta la necesidad de que la sociedad pague de manera efectiva en forma de retribución más del 85% de su resultado positivo. Al establecer la necesidad de repartir la mayor parte de los beneficios se está exigiendo imputar las rentas, de manera análoga a lo pretendido con el régimen de transparencia fiscal<sup>18</sup>, si bien con algunas peculiaridades. Dicho requisito resulta ajeno a la determinación del valor de mercado, pues entronca directamente en el establecimiento de un régimen de imputación directa de los beneficios de la sociedad a los socios. Ahora bien, se trata de una imputación «decidida» por la entidad, teniendo en cuenta la cuantía de las retribuciones que ha de asignar. Si no lo efectuara de tal manera existe el riesgo de que la Administración proceda a ajustar el resultado. Existe así un remedo de transparencia fiscal con la peculiaridad de que es la propia entidad quien, para evitar los riesgos de los ajustes y los males de las sanciones, distribuye los beneficios.

<sup>18</sup> En tal sentido también GARCIA NOVOA, C.: [«La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas»](#) Qf . nº 1, 2010.

El régimen de transparencia fiscal, nunca sustituido del todo, pervive con el régimen de operaciones vinculadas, y sino basta con responder la pregunta de ¿dónde está el valor de mercado del concreto servicio en todo este entramado?

Los criterios particulares, inicialmente aludidos, hacen referencia a las condiciones que cada uno de los socios profesionales ha de cumplir para que la valoración se considere acorde a la de mercado. Por consiguiente, es un juicio individualizado de cada uno de los socios, de tal forma que si uno no reúne dichos requisitos no obsta para que otros sí lo hagan. A tal efecto se establecen dos criterios rectores: uno que vela por que la contribución de los socios profesionales sea eficaz a la marcha de la sociedad -según criterios documentales- y, otro de carácter comparativo, respecto de los eventuales asalariados que realicen análogas funciones. El primer aspecto procura, sobre todo, que no se retribuya más de lo que corresponda a su aportación a la marcha de sociedad. Mientras que el segundo criterio limita el que no se cobre menos.

Por un lado, el servicio prestado por el socio profesional ha de ser eficaz en la prosecución del objeto social, y proporcionado según los criterios retributivos señalados. A tal efecto su contribución a la buena marcha de la sociedad se valora según criterios básicamente cualitativos previamente documentados. La constancia de tales aspectos puede ser genérica, pero han de ser suficiente para determinar una valoración de los servicios recibidos. Se desea que sean servicios destinados a cumplir los objetivos propios de la entidad, y no se traten de retribuciones estratégicas. La exigencia de dicha documentación resulta traslación de lo señalado en el art. 10.2 de la Ley 2/2007 de sociedades profesionales «2. Los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. [...]» Dota así de una eficacia y protección reforzada a dicho requisito pues su incumplimiento, en tanto que constituye parte de la obligación de aportación de documentación fiscal, podrá originar una sanción. La vocación expansiva de la punición por las normas tributarias compele el cumplimiento, no tan sólo de la legalidad propia, sino la de otros ámbitos normativos.

Por otro lado, se establece un criterio cuantitativo basado en comparar la retribución del socio profesional con la de los asalariados que realicen funciones análogas, de manera que no sea inferior en dos veces su salario medio. Por funciones análogas se ha de entender, además de la semejanza en las tareas, la semejanza en la dedicación y periodicidad. En caso de que no existan asalariados a comparar de manera subsidiaria se exige que la retribución no sea inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes -en la actualidad, 44.200€-. Así resulta que existe un umbral mínimo de ingresos que determina la aplicación de dicho régimen, ¿y si no se llega a al mínimo? En tal caso, las sociedades de escasa renta no podrán acogerse a la opción que le ofrece dicha regulación. Pudiéndose dar una discriminación por el hecho de no poseer rentas, al no poder

optar por un régimen de valoración que dote de seguridad y evite los costes de gestión del régimen general.

De los dos criterios anteriores se observa que se trata de una valoración de cada socio, que no de cada una de las operaciones. Lo cual conlleva algunas discordancias en el sentido que los criterios establecen, con carácter global y para el ejercicio en cuestión, que la aportación y retribución del socio es o no acorde al mercado. No son juicios concretos de cada una de sus operaciones. Por ello, nada obsta para la coexistencia de operaciones valoradas con arreglo a mercado con otras que no lo estén, siendo el resultado de todas ellas las que merecen una sola calificación. Tal aspecto de objetivación y de ausencia de valoración concreta emparenta dicho régimen como una especie de estimación objetiva de las valoraciones.

De los anteriores requisitos, heterogéneos y complejos se derivan algunas consideraciones a puntualizar:

La primera, que la delimitación que efectúa de la sociedad profesional no coincide con la efectuada por la [Ley 2/2007](#). Se utiliza un concepto expansivo y abierto que permite acoger a entidades que pueden no tener la consideración de sociedad profesional según tal normativa. Se califica la sociedad profesional por el resultado económico, no por la composición del capital, o por el objeto de la misma. La afirmación de la autonomía del legislador tributario para redefinir conceptos jurídicos configurados por otras ramas del Derecho no ha de originar interferencias ni excesivas inseguridades, y ha de guardar una cierta coherencia exigible al ordenamiento jurídico cuya aplicación se afirma unitaria.

La segunda deriva de constatar las importantes consecuencias tributarias y responsabilidades sancionadoras, además de las inseguridades que generan tales valoraciones. En tal contexto al valorar las prestaciones del profesional existe una variable de difícil resolución: la estimación de tareas donde la cualidad personal posee gran importancia. La actividad profesional es una especie del genero actividad económica formalmente delimitada por una serie de actividades listadas en las Tarifas del IAE y, materialmente, caracterizada por una actividad eminentemente intelectual sometida normalmente a una reglamentación profesional, de ahí que el factor personal sea especialmente importante<sup>19</sup>. La carencia de parámetros comparativos de servicios en donde tienen gran relevancia las cualidades personales -la consideración en muchas ocasiones *intuitu personae* del servicio- dota de mayor inseguridad y dificultad su valoración. Tales inseguridades, se adecuan poco a los mercados dinámicos y versátiles actuales. Es más el carácter diferencial de nuestra regulación en relación a países de nuestro entorno afectará a nuestra competitividad. A este respecto se ha de tener presente que la tan denostada deslocalización no solo se combate con criterios económicos de abaratar costos o mayor eficiencia también con los actos del legislador que aparentemente resultan gratuitos.

<sup>19</sup> En tal línea la [STJCE de 11 de octubre de 2001](#) (Asunto 267/1999) al referirse a las actividades profesionales señala que «tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales».

La tercera, la exigencia de que las retribuciones de los socios profesionales no sean inferiores al 85% del resultado positivo de la entidad conlleva una imputación directa al IRPF como renta. Supone que exista una imputación mínima y que ésta sea en todo caso positiva. Dicho tratamiento en las operaciones vinculadas supone el resurgir de una cierta transparencia fiscal para las sociedades profesionales, pues se pretende que en el impuesto propio del socio sea donde la renta acabe siendo gravada. Si bien, y a diferencia del régimen de transparencia fiscal, que se imputaban los beneficios estuvieran o no distribuidos, aquí se obliga a su imputación como retribución so pena de no considerar acorde al mercado la valoración de las prestaciones.

Con el régimen de transparencia fiscal se pretendía evitar el uso exclusivamente fiscal de la persona jurídica, ya sea por que posee un tipo menor para determinadas rentas, por permitir un régimen mayor de gasto deducible o por posibilitar prácticas para diferir rentas o alterar su imputación. Para ello se origina un levantamiento del velo a efectos fiscales con el fin de contemplar

y tratar directamente la realidad del sustrato societario<sup>20</sup>. Con tal orientación se prescindía de cualquier decisión autónoma de la entidad para determinar la estructura de sus resultados y su distribución. En el mecanismo ahora establecido la sociedad ha de decidir la retribución de los socios profesionales, pero ésta aparece condicionada al ser positiva y exigírsele unos mínimos cuantitativos. No es una decisión libre pues, en caso contrario, operarían los ajustes tributarios y se genera los riesgos de imponer una sanción, pues basta la mera inexactitud documental.

<sup>20</sup> Si bien cabe diferenciar -entre otras consideraciones- el levantamiento de velo derivado de la responsabilidad establecida en el LGT en tanto que en ésta se parte de una evasión mientras que dicho régimen combate prácticas elusivas.

El régimen establecido está planteado como un mecanismo objetivo de determinación del precio de mercado que ahorra costes indirectos de gestión pero plantea algunos defectos que enturbian dicha apariencia. El primero es que la preocupación principal no es fijar los precios de mercado, sino la imputación de los resultados sociales a los socios personas físicas. El segundo el adoptar una perspectiva preventiva respecto de sociedades instrumentales de manera reiterativa e innecesaria pues las operaciones vinculadas parte de la alteridad, de la realidad social. Resulta así que las operaciones vinculadas en relación a los socios profesionales se configuran como una institución heterogénea e híbrida al vehicular finalidades diversas a la propia de valoración. El actual régimen, si bien no levanta el velo a efectos fiscales como sucedía con la transparencia fiscal, condiciona la voluntad de la entidad bajo pena la admonición de los efectos negativos tributarios y sancionadores. En tal sentido se puede decir que la situación ha mutado pues se pasa de entidad ignorada a entidad coaccionada. Se configura una regulación que pretende, más que valorar una concreta operación, evitar prácticas elusivas, y para ello no se cercena la consistencia societaria, sino su voluntad.

Analizada la perspectiva tributaria procede ahora poner de relieve la dimensión sancionadora estrechamente relacionada.

#### **4 . Las sanciones, ¿los otros efectos de las operaciones vinculadas?**

De manera genérica el dejar de ingresar deuda basada en una falsedad en la valoración tributaria es una conducta que merece ser sancionada, pues existe un desvalor relevante, tanto de la conducta lesiva como de su intención. Ahora bien, en tal previsión no se sanciona una mera discrepancia valorativa, una discusión sobre una situación de duda o incertidumbre. En tal sentido, tampoco las correcciones tributarias sobre las valoraciones efectuadas son de manera automática infracción, pues para ello han de cumplir determinados requisitos subjetivos y objetivos exigidos por el bien jurídico.

La sanción tributaria que bascula sobre la valoración de operaciones ha de partir; de unos presupuestos generales, que contextualizan su relevancia punitiva y entroncan con el bien jurídico que protegen; y otros requisitos específicos, insitos en la descripción de los tipos infractores. Como aspectos generales a tener presente, se ha de partir de la existencia de una ocultación del verdadero valor, lo que supone haber realizado un negocio simulado. O sea, un negocio en el que, con fines de engaño, las partes convienen en emitir declaraciones de voluntad para producir una apariencia negocial que no existe, o que es distinta a la real. Generalmente se trata de una simulación relativa, pues existe otro negocio disimulado que posee la verdadera valoración. Así se exterioriza una valoración irreal, simulada, mientras que las partes acuerdan de manera interna otra diversa. La existencia de dicha simulación requiere un elemento subjetivo o de culpabilidad, y otro objetivo, relativo a la conducta lesiva. Desde la perspectiva de la culpa se precisa que tales conductas estén guiadas por dolo, o sea, exista una voluntad consciente de ocultación para sustraerse del pago del tributo. En la medida que es una conducta negocial, insita en el contexto de simulación, se precisa evidenciar un *consilium fraudis* entre las partes negociales. Existe una pluralidad de sujetos, se requieren dos autores, y no un autor y la figura accesoria de un responsable, como se configura erróneamente en las sanciones tributarias<sup>21</sup>. Desde la perspectiva objetiva, relativa al comportamiento infractor, éste ha de ser una conducta activa pues no puede realizarse por omisión. Es preciso una valoración y, además, ésta ha de ser falsa. Con ello se descartan meras inexactitudes o conductas incompletas, es necesario una conducta que vehicule dicha intención falsaria o de conformación incierta de la realidad. Las conductas han de ser claras, y han de suponer una evasión



tributaria, no cabe admitir la infracción sustentada en una mera inexactitud, cuyo sentido difuso y vago abarca la punición de conductas irrelevantes. Respecto de la tipificación se requiere una concreción pormenorizada de la obligación de documentación no pudiendo admitirse la sancionabilidad sobre la base de referencias a *soft-law* o que suponga la plena delegación reglamentaria<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> En el responsable se conjuga aquello que es diverso; es diverso, el presupuesto generador de la obligación y de la infracción, diversas, las consecuencias de la una y otra, diverso, el fundamento de tales instituciones y diverso, también, el procedimiento a través de las cuales se aplica. Es necesario un tratamiento autónomo y separado de ambas realidades pues, de lo contrario, existe el peligro de subordinar la una a la otra y de introducir distorsiones en su conformación. En primer lugar, no existe infracción propia del responsable, pues depende de la existencia de la del infractor-deudor. En segundo lugar, y derivado de lo anterior, se establece una sanción ajena, y no propia, que no delimita el desvalor de la propia acción y culpa. La sanción del responsable es una mera garantía de la sanción ajena, con un tratamiento más propio de una deuda que de la represión de una conducta lesiva. En tercer lugar, la sanción le es exigible a través de un procedimiento distinto del que se imponen las sanciones.

<sup>22</sup> El reglamento remitido no ha de ser más «que un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley» ( [STC 383/1984, de 24 de julio](#) ).

Sobre tales requisitos genéricos -que enmarcan la relevancia de la infracción en función del bien jurídico- se plantea su encaje en los concretos tipos infractores de la [LGT](#) . Al ser conductas que afectan a la deuda tributaria se trata de infracciones que consideramos materiales y que la ley delimita en infracciones de lesión y de peligro. Las infracciones de lesión de la deuda tributaria se tipifican en función de si tal conducta se lleva a cabo por autoliquidación, o por declaración y posterior liquidación administrativa. En ambos casos parecen descartables las infracciones relativas a la valoración basadas en autoliquidaciones, o declaraciones incompletas o incorrectas. Se precisa falsedad de lo declarado o autoliquidado, pues la indeterminación del valor de mercado hace necesario una clara imputación acorde al comportamiento simulatorio, se precisa dolo. Se ha de evidenciar una consciencia y voluntariedad en el comportamiento a reprimir. Existen, al lado de las anteriores, las infracciones de peligro para la deuda tributaria donde también es posible sancionar dicha valoración cuando se encuadre en la dicción del art. 195 de la LGT. Son conductas preparatorias de la evasión en las que se determinan o acreditan improcedentemente partidas.

En tal contexto, la LIS introduce una infracción material específica, sobre la base de la valoración de las operaciones vinculadas, que pretende sustituir todo este esquema de infracciones materiales de la LGT. La misma pivota en torno a la corrección valorativa que se lleva a cabo en base a un incumplimiento formal de documentación<sup>23</sup> . Pero, no obstante, origina dos graves discordancias que procede señalar. Ambas, poseen una causa común: el papel sustantivo que se dota a la documentación en la configuración de la intencionalidad del sujeto, en la predeterminación de la culpa<sup>24</sup> .

<sup>23</sup> En el ámbito de las sociedades profesionales existe una obligación de documentar los criterios de retribución de los socios en el art. 16 del [Reglamento del Impuesto sobre Sociedades](#) : «c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: 1. Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables[...]».

<sup>24</sup> Más extensamente tratamos la temática en «Los otros efectos de las operaciones vinculadas: las sanciones» en *Comunicaciones Científicas I Congreso Internacional de Derecho Tributario* , Faximil Edicions digitals, 2009.

La primera discordancia se origina por establecer una sanción que pretende sustituir todo el esquema de sanciones materiales, de perjuicio y peligro, de la LGT. En el art. 16.10 de la [LIS](#) se establecen dos supuestos de incompatibilidad con las infracciones de la LGT:

1º. En caso que exista una sanción específica, o sea que se practique una corrección valorativa existiendo cumulativamente la infracción documental tipificada<sup>25</sup> y,

<sup>25</sup> Párrafo 2 del art. 16.10 de la [LIS](#) : «Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 % sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1 anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la

aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número[...]

2º. En caso que se haya practicado una corrección valorativa y no exista tal infracción documental  
<sup>26</sup>. Se señala expresamente que la incompatibilidad lo es respecto de las infracciones de perjuicio para la deuda tributaria -art. 191, art. 192 y art. 193, todos de la LGT-, y respecto de las infracciones de preparación de la evasión o peligro para la deuda -art. 195 de la LGT-.

<sup>26</sup> Párrafo 4 del art.16.10 de la LIS :«Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#) , General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.»

En el primer supuesto resulta que siendo dicha infracción un comportamiento de peligro, sancionado en tal sentido con el 15%, elimina los eventuales comportamientos de perjuicio concurrentes dado el tenor literal de la ley que alude el art. 191, 192 y 193 d la LGT.

En el segundo de los supuestos se prevé una conducta no punible, ni de manera específica en el art. 16.10 de la LIS, ni genéricamente por las infracciones que se citan de la LGT. Sin incumplimiento formal, se nos dice, que no existe infracción de corrección valorativa y elimina la aplicación de cualquier infracción material de la LGT. No obstante, ante tal situación caben dos posturas:

Por un lado, la postura administrativa que parte de considerar que la ley sólo excluye la aplicación del régimen de la LGT para casos de discrepancia valorativa leve. Así, los supuestos de discrepancia valorativa grave, normalmente dolosa, no estarían acogidos por lo que se aplicaría el régimen de la LGT.

Por otro lado, la postura que parte de la dicción legal -que sustentamos- afirma que se enuncia un supuesto de error valorativo, irrelevante a efectos punitivos. En tal sentido, y según el literal de la dicción legal, se excluye la sanción si se cumple la regularidad formal relativa a la documentación y a su declaración.

La postura administrativa resulta refrendada por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en su informe de 24 de abril de 2008. Admite la aplicación del régimen sancionador de la LGT para el caso de incumplimientos manifiestos por el contribuyente de su obligación de valoración, ya sea por dolo o negligencia, declarando un valor que se aleje sustancialmente del que resultaría de aplicar los métodos del art. 16 de la LIS, y que no se hubiese justificado la razón de dicha valoración. Se argumenta que la DA 7ª de la [Ley 36/2006](#) contempla tal posibilidad al excluir la sanción en caso de efectuar una valoración correcta, en aplicación de los métodos previstos en el art. 16.4 de la LIS. En definitiva, se propugna aplicar el régimen sancionador establecido en la LIS a supuestos de discrepancia valorativa leve o tenue.

A nuestro entender tal línea de interpretación no es la adecuada ya que presupone un contenido que la ley no señala:

1º. La ley no afirma que la expresión de «correcciones valorativas» sancione únicamente conductas negligentes en grado de leve;

2º. La sanción que se establece en el art. 16.10 de la LIS, del 15% sobre la base de la existencia de una corrección valorativa, coincide con conductas preparatorias de evasión cuyo contenido es básicamente doloso y no de mera negligencia;

3º. La perspectiva administrativa no consigue explicar la equiparación de la que parte el apartado 4 del art. 16.10 de la LIS respecto de las infracciones claramente dolosas que cita de la LGT -art. 191, 192 y 193-;

4º. La argumentación efectuada sobre la base de la Disposición Adicional es claramente

insuficiente para obtener las consecuencias que se pretenden. La Disposición Adicional tiene la función de aplicar efectos de exculpación sancionadora a las disposiciones tributarias que no están vigentes<sup>27</sup>.

<sup>27</sup> D.A. 7º: «2. Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo](#), según la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultarán de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador, y no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del artículo 16 del citado texto refundido según la redacción dada por esta Ley».

No puede dejarse en manos de la Administración la decisión discrecional del contenido de culpabilidad exigible en cada caso. En la orientación administrativa expuesta aparece implícitamente la necesidad de que el imputado sea quien haya de justificar la ausencia de culpa, la prueba de su inocencia.

Con tal régimen se constata que para el legislador no existe vehículo para la falsedad, al existir una regularidad documental, y por ello no sanciona. Expresa, como una causa de exención de la responsabilidad, un supuesto de irrelevancia de comportamientos. Para ello exige evidenciar una diligencia en la llevanza de la documentación. Tal criterio parte de la infalibilidad de la documentación, estableciéndose un criterio rector implícito que afirma que con documentación regular no hay sanción sobre la valoración. Pero que posee un reverso, el «fumus malus» o la apariencia de ilicitud, que se genera cuando se incumple las obligaciones formales, aunque se trate una mera inexactitud.

La segunda de las discordancias es precisamente que el incumplimiento de las obligaciones documentales, en caso de corrección valorativa de la Administración, se convierte en un *fumus malus* para presumir la existencia de un peligro de la deuda tributaria. Dicho incumplimiento resulta una apariencia -una presunción- de la intención de eludir el pago del tributo. Si hay incumplimiento formal se ha hecho con finalidad de eludir la futura deuda, pues así se constata objetivamente con la corrección. Y la cuestión es clara: ¿puede, a través de tal conducta objetiva de incumplimiento, determinarse de manera genérica la intención de un acto? La respuesta es no, ni todo comportamiento es indicativo de una intención, ni tal juicio de valor se puede llevar a cabo de manera abstracta, sin el enjuiciamiento de la concreta conducta. El legislador, en un intento de ahorrar prueba y objetivar comportamientos -prescindiendo de la necesaria culpabilidad concurrente-, se torna órgano sancionador. En tal camino se ignoran aspectos consustanciales del procedimiento punitivo, la presunción de inocencia y el principio de culpabilidad, convirtiendo al órgano sancionador en una mera terminal informática de identificación -del obligado y la obligación- y de detección de incumplimientos latos -meras inexactitudes, según el tenor del tipo legal-.

En un contexto en donde se objetiva la culpa las sanciones establecidas resultan otro de los efectos asociados al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Existe una tipificación lata del comportamiento objetivo -bastan meras inexactitudes- y se ignora, nuevamente, la indagación de la intención constatando el incumplimiento documental. En tal línea también, y dado la amplitud de la culpa exigible -cualquier grado de negligencia, reza el art. 183 de la [LGT](#) -, constatada cualquier inexactitud en el cumplimiento de intrincadas obligaciones documentales, se evidencia también que la negligencia punitiva también se ha originado.

Sorprendentemente en las conductas infractoras establecidas en el art. 16.10 de la [LIS](#) se observa, más que una regla positiva que tipifica conductas, una negativa que exime de la sanción. Así, no estarán sancionadas las correcciones valorativas de la Administración que tengan por base el cumplimiento de las obligaciones formales de elaboración, conservación, puesta a disposición y colaboración a que se alude. No obstante la regla de tipificación, y consiguiente sanción de la corrección valorativa, depende de unos genéricos, complejos y reglamentistas deberes de colaboración. De una no tipificación, pues no son aprehensibles de manera razonable, y de acuerdo a la exigencia de un ciudadano medio, los comportamientos y los concretos documentos y su contenido sobre los que recaen -ver a este respecto la genérica redacción del art. 20.1, c) del [RIS](#) -. De la anterior conformación parece deducirse que contrariar a la Administración, no aportando

cualquier dato o efectuarlo con cualquier inexactitud, supone lesionar valores que merecen ser reprimidos con un correctivo sancionador. Las infracciones no se prefiguran por su tipicidad, ni por vulnerar concretos valores o bienes jurídicos, se instituyen como mecanismo genérico de represión de un número indeterminado de comportamientos únicamente aprehensibles por aquellos con conciencia de su comisión. En tal contexto la sanción es un mecanismo de temor y no de certeza, en donde quien piensa defraudar adopta las prevenciones oportunas o asume los riesgos conscientes de su actuar. Pero el desvalor que representa el gran número de las sanciones establecidas sobre una simple negligencia queda muy diluido y poco concretado en relación al bien jurídico lesionado.

En un contexto como el anterior el ciudadano no es tal, sino un sujeto obligado por una serie de genéricos vínculos de difícil conocimiento e inteligencia, que tienden a configurarlo en una situación de sujeción propia de súbdito. Súbdito, por cuanto se encuentra en un contexto que interioriza su posición respecto de la Administración, es una perspectiva impropia de Estados democráticos en donde la ciudadanía no posee tal ingerencia y dependencia. En la actualidad, el establecimiento de las sanciones sobre la base de incumplimiento tributarios y la tipificación laxa de las sanciones lleva a establecer las condiciones objetivas para ser considerados como súbditos, pues los derechos tributarios son extremadamente concretos y las obligaciones tributarias muy genéricas poseyendo como correlato amplísimas potestades.

El ejercicio de una profesión a través de una sociedad es una actuación lícita y legítima, amparada en la libertad de empresa y que se reconoce y tipifica en el la [Ley 2/2007](#) . Pero el ejercicio pleno de tal libertad se haya condicionada por una regulación tributaria llena de recelos, prevenciones y veladas amenazas.